

## HOOFDSTUK I

### NIEUWE WETGEVING

STEVEN SEYNS

*Advocaat*

*Affiliated Researcher K.U.Leuven*

BART VERDICKT

*Assistent K.U.Leuven*

*Advocaat*

#### I. BURGERLIJK RECHT

A. Wet van 13 augustus 2011 houdende hervorming van de procedure van gerechtelijke vereffening-verdeling<sup>1</sup>

1. Op 13 augustus 2011 werd het wetsvoorstel houdende hervorming van de procedure van gerechtelijke vereffening-verdeling bekrachtigd. Deze nieuwe wet zal uitvoerig worden besproken in *Patrimonium 2012*. Voor de krachtlijnen van de nieuwe wet kan worden verwezen naar de epiloog van PINTENS in *Patrimonium 2010*.<sup>2</sup>

B. Wet van 29 december 2010 houdende diverse bepalingen<sup>3</sup>

2. Bij artikel 22 van de wet van 29 december 2010 houdende diverse bepalingen (I) werd artikel 972, eerste lid BW gewijzigd. Het gewijzigde artikel 972 BW bepaalt voortaan: “*Wanneer het testament wordt verleden voor één of twee notarissen wordt het, zoals het hem of hun door de erflater werd gedictéerd, op papier opgemaakt overeenkomstig artikel 13 van de wet van 16 maart 1803 tot regeling van het notarisambt. In beide gevallen moet het aan de erflater worden voorgelezen. Indien er slechts één notaris is, geschiedt de voorlezing in tegenwoordigheid van de getuigen. Van een en ander wordt uitdrukkelijk melding gemaakt.*”

<sup>1</sup> BS 14 september 2011.

<sup>2</sup> W. PINTENS, “Naar een versnelde vereffening-verdeling?” in *Patrimonium 2010*, Epiloog, nr. 1-6.

<sup>3</sup> BS 31 december 2011.

Artikel 972 BW onderging reeds een wijziging ingevolge artikel 31 van de wet van 6 mei 2009 houdende diverse bepalingen (I).<sup>4</sup> Deze wetswijziging had tot doel het vereiste handgeschreven karakter van het notarieel testament ongedaan te maken. Deze doelstelling werd ook uitdrukkelijk in de parlementaire voorbereidingen vooropgesteld. Men wenste aan de notaris de mogelijkheid te geven om een testament op te stellen zoals hij elke andere authentieke akte opmaakt, desgewenst dus ook met een tekstverwerker.<sup>5</sup> Het in 2009 gewijzigde artikel 972 BW verwees echter naar artikel 13, § 2 van de hoger geciteerde wet tot regeling van het notarisambt waarvan de inwerkingtreding afhankelijk was van een ingrijpen van de Koning, nadat de Notariële Aktenbank ter bewaring van de gedematerialiseerde akten operationeel is.<sup>6</sup> In de rechtsleer werd de notaris aangeraden om geen risico te nemen en het notarieel testament vooralsnog met de hand te schrijven in afwachting van een reparatiewet of de inwerkingtreding zoals in de wet bepaald.<sup>7</sup> Nu het in 2010 gewijzigde artikel 972 BW verwijst naar artikel 13 van voormelde wet tot regeling van het notarisambt (en niet meer naar artikel 13 § 2 zoals voorheen) is een einde gesteld aan de onzekerheid en kan een notarieel testament door de notaris worden verleden in getypte vorm.<sup>8</sup>

De wetswijziging betreft enkel de opmaak van het openbaar testament. In de rechtsleer wordt om die reden gesteld dat het vereiste van voorafgaand dictee door de erflater ongewijzigd blijft.<sup>9</sup> Dat het openbaar testament mag worden getypt, betekent geenszins dat de notaris dat op voorhand kan doen.<sup>10</sup> De wijziging van artikel 972 BW doet hieraan geen afbreuk. Het gewijzigde artikel 972 BW is duidelijk in dit verband: “...zoals het hem of hun door de erflater werd gedicteerd...”. Een getypt openbaar testament zonder dat het door de erflater wordt gedicteerd, is (en blijft) derhalve nietig.<sup>11</sup> Dit werd recentelijk ook nog bevestigd door het Franse Hof van Cassatie in een arrest van 29 juni 2011.<sup>12</sup>

<sup>4</sup> BS 19 mei 2009; *Patrimonium 2009*, deel II, p. 147 e.v., nr. 5 e.v. Zie hierover ook W. PINTENS, Ch. DECLERCK, J. DU MONGH en K. VANWINCKELEN, *Familiaal vermogensrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2010, p. 911 e.v.

<sup>5</sup> *Parl.St.* Kamer 52-1786/1, p. 26.

<sup>6</sup> W. PINTENS, Ch. DECLERCK, J. DU MONGH en K. VANWINCKELEN, *Familiaal vermogensrecht*, p. 912, nr. 1755.

<sup>7</sup> W. PINTENS, Ch. DECLERCK, J. DU MONGH en K. VANWINCKELEN, *Familiaal vermogensrecht*, p. 912-913, nr. 1755.

<sup>8</sup> S. VANMAELE, “Over het getypte openbaar testament”, *Nieuwsbrief Notariaat* 2011, nr. 11-12, 1.

<sup>9</sup> J.-F. TAYMANS, “Un nouveau testament authentique, dans l’intérêt de la sécurité” in *Verslagboek Notarieel Congres 2009. Zekerheid voor de toekomst*, Gent, Larcier, 2009, p. 170, nr. 23.

<sup>10</sup> W. PINTENS, Ch. DECLERCK, J. DU MONGH en K. VANWINCKELEN, *Familiaal vermogensrecht*, p. 912, nr. 1755.

<sup>11</sup> W. PINTENS, Ch. DECLERCK, J. DU MONGH en K. VANWINCKELEN, *Familiaal vermogensrecht*, p. 912, nr. 1755.

<sup>12</sup> Cass.fr. 29 juni 2011, [www.courdecassation.fr](http://www.courdecassation.fr).

C. Koninklijk besluit van 21 juni 2011 houdende het beheer van de centrale registers van testamenten en huwelijkscontracten<sup>13</sup>

3. Met de wet van 13 januari 1977 werd de overeenkomst inzake de vaststelling van een stelsel van registratie van testamenten, opgemaakt te Bazel op 16 mei 1972, goedgekeurd.<sup>14</sup> Deze overeenkomst had tot doel in de lidstaten van de Raad van Europa een stelsel van registratie van testamenten in het leven te roepen. Deze overeenkomst bepaalt dat testamenten, alsmede terugtrekkingen, herroepingen of wijzigingen hiervan, in een centraal register van uiterste wilsbeschikkingen dienen te worden gepubliceerd.<sup>15</sup> Op die manier kan de opsporing van een testament van een overleden persoon worden vergemakkelijkt.<sup>16</sup> Aan de lidstaten werd de mogelijkheid geboden om de registratieverplichting uit te breiden (art. 11 overeenkomst inzake de vaststelling van een stelsel van registratie van testamenten van 16 mei 1972). Zo werd door de wet van 13 januari 1977 de registratie uitgebreid tot 1° huwelijksovereenkomsten waarbij (aanstaande) echtgenoten elkaar in geval van overleving het geheel of een gedeelte van de goederen waaruit de nalatenschap zal bestaan, toewijzen, 2° de huwelijksovereenkomsten waarbij wordt afgeweken van de gelijke verdeling *in natura* en 3° de contractuele erfstellingen (art. 4 van de wet van 13 januari 1977). De wet van 13 januari 1977 beperkte de registratie derhalve tot akten die een invloed hebben op de afwikkeling van de nalatenschap.<sup>17</sup>

Gaandeweg werd evenwel de noodzaak aangevoeld dat een registratie van voormelde akten niet volstond. De wet van 6 mei 2009 bracht bijgevolg een aantal wijzigingen aan aan de wet van 13 januari 1977 met het oog op de invoering van een centraal huwelijksovereenkomstenregister.<sup>18</sup> Zo werd het opschrift van de wet van 13 januari 1977 aangevuld met de woorden “*en tot invoering van een centraal huwelijksovereenkomstenregister*” en werd het bestaande artikel 4, dat voorziet in de uitbreiding van het stelsel van registratie (*cf. supra*), aangevuld met een tweede paragraaf, dat luidt als volgt: “*In het centraal huwelijksovereenkomstenregister worden de huwelijksovereenkomsten en de gewijzigde huwelijksovereenkomsten opgenomen met aanduiding van het*

<sup>13</sup> BS 2 augustus 2011.

<sup>14</sup> BS 6 mei 1977.

<sup>15</sup> Artikel 4 van de overeenkomst inzake de vaststelling van een stelsel van registratie van testamenten van 16 mei 1972.

<sup>16</sup> *Parl.St.* Kamer 1975-1976, nr. 881/1, p. 1.

<sup>17</sup> Zie tevens W. PINTENS, CH. DECLERCK, J. DU MONGH en K. VANWINCKELEN, *Familiaal vermogensrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2010, p. 419, nr. 778.

<sup>18</sup> BS 19 mei 2009, p. 37864; *Patrimonium 2009*, deel II, p. 148, nr. 11-14; W. PINTENS, CH. DECLERCK, J. DU MONGH en K. VANWINCKELEN, *Familiaal vermogensrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2010, p. 420, nr. 781.

*stelsel*". Op die manier werd ook een wettelijk kader geboden voor de registratie van huwelijksovereenkomsten. Voor de nadere uitwerking van het centraal huwelijksovereenkomstenregister diende een Koninklijk besluit te worden afgewacht (art. 6/1 van de wet van 13 januari 1977, ingevoerd door de wet van 6 mei 2009).

Dit KB kwam er op 21 juni 2011 en werd gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad van 2 augustus 2011. Het KB gaat evenwel verder dan het louter uitwerken van een regeling voor wat het huwelijksovereenkomstenregister betreft. Het is er op gericht als basis te dienen voor de toekomstige werkwijze voor de beide registers en heft zo het oude KB van 28 oktober 1977 op.<sup>19</sup>

Artikel 1 van het KB definieert enkele termen die in het KB worden gebruikt, zoals overeenkomst, testament, enz. Artikel 2 van het KB bepaalt dat de Koninklijke Federatie van het Belgisch Notariaat verantwoordelijk is voor de verwerking van de persoonsgegevens en wordt belast met het beheer van het centraal register van testamenten enerzijds en het centraal register van huwelijksovereenkomsten anderzijds.

In het centraal register van testamenten worden de testamenten, de huwelijksovereenkomsten en erfstellingen als bedoeld in artikel 4, § 1 van de wet van 13 januari 1977 verplicht ingeschreven. Wel wordt de erflater de mogelijkheid geboden om zich tegen de inschrijving van een holografische uiterste wilsbeschikking die de notaris ter hand is gesteld zonder dat een officiële akte van bewaring is opgemaakt, te verzetten (art. 3). In het centraal register van huwelijksovereenkomsten worden de huwelijksovereenkomsten als vermeld in artikel 4, § 2 van de wet van 13 januari 1977 verplicht ingeschreven. Bepaalde huwelijksovereenkomsten zullen zowel in het centraal register van testamenten als het centraal register van huwelijksovereenkomsten worden ingeschreven. Artikel 4, § 1 voorziet immers ook in de inschrijving van bepaalde huwelijksovereenkomsten. De notaris staat in voor de inschrijving in beide registers (art. 5). Deze inschrijving dient plaats te vinden binnen de vijftien dagen, te rekenen vanaf het verlijden van de authentieke akte of de bewaarneming. De notaris is er tevens toe gehouden de huwelijksovereenkomsten en wijzigingsakten (als bedoeld in art. 4, § 2 van de wet van 13 januari 1977) die werden verleden binnen een periode van dertig jaar voorafgaand aan de inwerking van het K.B, in het register van huwelijksovereenkomsten in te schrijven. Vereist is daartoe evenwel dat de beide echtgenoten op het ogenblik van de inschrijving nog in leven zijn. Voor deze laatste inschrijvingen beschikt de notaris over een termijn van drie jaar. Alle inschrijvingen gebeuren op de wijze bepaald door de Koninklijke Federatie van het Belgisch Notariaat. De

<sup>19</sup> BS 19 november 1977.

wet vermeldt tevens de gegevens die moeten worden vermeld bij de inschrijving (art. 6).

De toegang tot het centraal register van testamenten wordt beperkt. Gedurende het leven van de erflater zijn gegevens in dit register enkel voor de erflater zelf toegankelijk (art. 9). De notaris die het testament heeft verleden of in bewaring heeft genomen, heeft wel toegang tot de door hem ingeschreven gegevens. De toegang tot het centraal register van huwelijksovereenkomsten is uitgebreider. De gegevens in dit register zijn onder meer toegankelijk voor notarissen in functie van de uitoefening van hun ambt, de partijen zelf en elke andere persoon of instelling daartoe toegelaten bij KB.

Het KB treedt in werking op 1 september 2011.

## II. FISCAAL RECHT

### A. Wet van 14 april 2011 houdende diverse bepalingen<sup>20</sup>

4. Bij de artikelen 64 en 65 van de wet van 14 april 2011 houdende diverse bepalingen werden de artikelen 94 en 95 W.Succ., met ingang van 16 mei 2011, gewijzigd.<sup>21</sup>

Benevens de zakelijke zekerheden ten bate van de Belgische Staat om de invordering van het successierecht te waarborgen (te weten een algemeen voorrecht en een wettelijke hypotheek, *cf.* artt. 84 e.v. W.Succ.), werd voor wat de in het buitenland wonende erfgenaam, legataris of begiftigde betreft die roerende goederen verkrijgt uit de nalatenschap van een rijksinwoner, voorzien in een bijkomende waarborg. Zij waren er op grond van artikel 94 W.Succ. toe verplicht borg te stellen voor de betaling van het successierecht en van de interesten, boeten en kosten waartoe zij tegenover de Staat mochten gehouden zijn. Zolang deze waarborg niet werd gesteld, mochten de inschrijvingen, effecten op naam of aan toonder, sommen, waarden, gesloten koffers, omslagen en colli's, waarvan sprake in de artikelen 96 tot 99 W.Succ., krachtens artikel 95, eerste lid W.Succ. niet het voorwerp uitmaken van een conversie, een overdracht, een teruggave of een betaling. Ook de inbezitneming van de zaken die in een brandkast lagen, werd krachtens artikel 95, tweede lid W.Succ. niet toegestaan zolang de voormelde waarborg niet werd gesteld.

<sup>20</sup> BS 6 mei 2011.

<sup>21</sup> C. BUYSSE, "Nieuwe wet houdende diverse bepalingen gepubliceerd", *Fiscoloog* 2011, nr. 1250, p. 11; J. DECUYPER, "In het buitenland wonende erfgenaam – Waarborg voor de betaling der successierechten afgeschaft voor de erfgenamen die binnen de Europese Economische Ruimte wonen", *Nieuwsbrief Notariaat* 2011, nr. 10, p. 6.

Naar aanleiding van een ingebrekestelling door de Europese Commissie, die oordeelde dat het verschil in behandeling tussen erfgenamen die rijksinwoner zijn (die *niet* gehouden zijn tot het stellen van een borg) en erfgenamen die geen rijksinwoner zijn (die *wel* gehouden zijn tot het stellen van een borg) een belemmering inhoudt van het vrij verkeer van kapitaal in de zin van artikel 56 EG-Verdrag en artikel 40 EER-Verdrag<sup>22</sup>, werd de vereiste van de bijkomende waarborg geschrapt voor alle erfgenamen, legatarissen en begiftigden die hun woonplaats hebben binnen de Europese Economische Ruimte. Bijgevolg geldt de vereiste van borgstelling voortaan enkel nog voor de erfgenamen, legatarissen en begiftigden die roerende goederen verkrijgen uit de nalatenschap van een rijksinwoner en die hun domicilie buiten de Europese Economische Ruimte hebben.

B. Vlaams decreet van 9 juli 2010 houdende bepalingen tot begeleiding van de aanpassing van de begroting 2010<sup>23</sup>

1. *Vererving van familiebedrijven – vrijstelling in de successierechten*<sup>24</sup>

5. Ingevolge de artikelen 12 en 13 van het Vlaams decreet van 9 juli 2010 houdende bepalingen tot begeleiding van de aanpassing van de begroting 2010 werd de jaarrekeningvoorwaarde voor toepassing van artikel 60*bis* Vl.W.Succ., dat de vererving van familiale ondernemingen en aandelen van (en vorderingen op) familiale vennootschappen (waarvan de zetel van werkelijke leiding binnen de EER is gelegen) onder welomschreven voorwaarden vrijstelt in de successierechten, met ingang van 28 juli 2010, gewijzigd.

Vóór de bedoelde wetwijziging kon een familiale onderneming of familiale vennootschap slechts van de vrijstelling van artikel 60*bis* Vl.W.Succ. genieten indien het (benevens de gekende participatie- en loonlastenvoorwaarde en de voorwaarde tot behoud van het kapitaal) gedurende een periode van drie jaar vóór het overlijden en vijf jaar ná het overlijden een jaarrekening opmaakte overeenkomstig het KB van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van ondernemingen, welke tevens werd aangewend ter verantwoording van de aangifte in de inkomstenbelasting (oud art. 60*bis*, §8, eerste lid

<sup>22</sup> Cf. tevens HvJ 1 juli 1993, nr. C-20/92 waarbij de Duitse wetgeving die een gelijkaardige regeling bevatte, strijdig werd bevonden met het Europese recht, meer bepaald met de toenmalige artikelen 59 en 60 van het EEG-verdrag.

<sup>23</sup> BS 28 juli 2010. Zie eveneens Circ. nr. 15/2010 d.d. 20 oktober 2010, [www.fisconet.fgov.be](http://www.fisconet.fgov.be).

<sup>24</sup> Zie hierover onder meer X, "Vrijstelling successierechten op familiaal bedrijf: nieuwe voorwaarden voor jaarrekening onderneming", *Nieuwsbrief successierechten* 2010, nr. 10, p. 6-8; C. Buyssse, "Familiale ondernemingen: versoepeling jaarrekeningvereiste", *Fiscoloog* 2010, nr. 1214, p. 9-11; E. Spruyt, "Vrijstelling successierechten voor ondernemingen in Vlaanderen: voorwaarde inzake jaarrekening bijgeschaafd", *Nieuwsbrief Notariaat* 2010, nr. 17, p. 6-8.

VI.W.Succ.). Door deze vereiste dreigde de gunstregeling van artikel 60*bis* VI.W.Succ. aan de bedrijven die niet onder de verplichting vallen om een jaarrekening op te maken, evenwel te ontsnappen.

Thans wordt de vereiste van de jaarrekening, in overeenstemming met een reeds bestaande administratieve praktijk, geherformuleerd in die zin dat de onderneming of de vennootschap voortaan voor de vrijstelling van artikel 60*bis* VI.W.Succ. in aanmerking komt (benevens de overige voorwaarden waaraan moet worden voldaan om van de vrijstelling van art. 60*bis* VI.W.Succ. te genieten) “voor zover de onderneming of de vennootschap een jaarrekening opmaakt en in voorkomend geval publiceert overeenkomstig de vigerende boekhoudwetgeving in België op het ogenblik van het overlijden” (nieuw art. 60*bis*, § 8, eerste lid VI.W.Succ.). M.a.w., als de onderneming of de vennootschap volgens de vigerende boekhoudwetgeving (te beoordelen op het ogenblik van het overlijden) geen jaarrekening dient op te maken, geldt die verplichting evenmin voor het bekomen van de vrijstelling van artikel 60*bis* VI.W.Succ. Ook de verplichting tot publicatie geldt slechts indien deze door de vigerende boekhoudwetgeving (te beoordelen op het ogenblik van het overlijden) aan de betreffende onderneming of vennootschap wordt opgelegd.

Een gelijkaardige bepaling werd ingevoerd voor ondernemingen of vennootschappen met zetel buiten het Vlaamse Gewest (maar binnen de EER). Ook voor hen geldt voortaan dat ze slechts gehouden zijn een jaarrekening op te maken en te publiceren indien ze daartoe zijn gehouden “overeenkomstig de vigerende boekhoudwetgeving van de lidstaat waar de maatschappelijke zetel gevestigd is op het ogenblik van het overlijden” (nieuw art. 60*bis*, § 8, tweede lid VI.W.Succ.).

## 2. *Schenking van familiebedrijven – verminderd tarief in de schenkingsrechten*<sup>25</sup>

6. Ingevolge artikel 10 van voormeld decreet van 9 juli 2010 werden de artikelen 140*bis* en 140*ter* VI.W.Reg., die de schenking van (een deel van) familiebedrijven onder welbepaalde voorwaarden mogelijk maakt tegen een vlak tarief van 2%, eveneens met ingang van 28 juli 2010, gewijzigd.

Voor wat de schenking van (de volle of blote eigendom of het vruchtgebruik van) aandelen van een familiale vennootschap betreft, was een van de voorwaarden dat de zetel van werkelijke leiding van de vennootschap was gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie (art. 140*bis* VI.W.Reg.) en dat deze zetel niet werd overgebracht naar een staat die geen lid is van de Euro-

<sup>25</sup> Zie hierover onder meer E. SPRUYT, “Vlaamse schenkingsrechten aandelen familiebedrijf: EU wordt (officieel) EER”, *Nieuwsbrief Notariaat* 2010, nr. 13, p. 7-8 en *Nieuwsbrief registratierechten* 2010, nr. 4, p. 34-35.

pese Unie gedurende vijf jaar te rekenen van de datum van de schenking (art. 140ter VI.W.Reg.).

Thans wordt die voorwaarde – als gevolg van de bezwaren van de Europese Commissie en in de lijn met de interpretatie zoals die reeds door de Administratie zelf werd voorgehouden – uitgebreid tot de Europese Economische Ruimte (EER), zodat het gunstregime van de artikelen 140bis en 140ter VI.W.Reg. voortaan ook toepasselijk is (indien ook aan de overige voorwaarden is voldaan) op schenkingen van aandelen van vennootschappen die hun zetel van werkelijke leiding in IJsland, Noorwegen en Liechtenstein hebben.

C. Ordonnantie van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest van 26 augustus 2010 tot wijziging van het Wetboek der Successierechten<sup>26</sup>

1. *Aftrek schulden onroerend goed voor berekening van de successierechten – voortaan ook voor niet-rijksinwoners*<sup>27</sup>

7. Bij de artikelen 2 t.e.m. 5 van de ordonnantie van 26 augustus 2010 tot wijziging van het Wetboek der Successierechten heeft ook het Brussels Hoofdstedelijk Gewest, in navolging van het Vlaamse<sup>28</sup> en het Waalse Gewest<sup>29</sup>, met ingang van 3 september 2010, zijn wetgeving met betrekking tot de aftrek van de schulden voor de berekening van het verschuldigde recht van overgang, in het licht van de rechtspraak van het Europese Hof van Justitie, aangepast.

Zoals bekend, moet voor de berekening van de verschuldigde successiebelasting traditioneel een onderscheid worden gemaakt naargelang de overledene wel of geen rijksinwoner is. Rijksinwoner is diegene die, op het ogenblik van zijn overlijden, binnen het Rijk zijn domicilie of zetel van zijn vermogen

<sup>26</sup> BS 3 september 2010. Zie onder meer A. MAYEUR, "Code des droits de succession de Bruxelles-Capitale – Droit de mutation par décès – Déduction possible des dettes spécialement contractées pour acquérir ou conserver les immeubles soumis à l'impôt – Modifications aux articles 32, 54 et 60bis", *Droits de succession 2010*, nr. 9, p. 1-7; E. SPRUYT, "Brusselse successierechten – Wijziging regime voor niet-rijksinwoners en opheffing territoriale restricties inzake voordeeltarief KMO's", *Nieuwsbrief Notariaat 2010*, nr. 9, p. 6-11; E. SPRUYT, "Versoepeling voor niet-inwoners en inzake voordeeltarief kmo's", *Fisc.Act. 2010*, nr. 33, p. 3-6. Zie tevens Circ. nr. 14/2010 d.d. 20 oktober 2010, [www.fisconet.fgov.be](http://www.fisconet.fgov.be); E. SPRUYT, "Brusselse successierechten: toelichting bij de circulaire inzake de Brusselse ordonnantie van 26 augustus 2010", *Nieuwsbrief Notariaat 2011*, nr. 4-5, p. 14-16.

<sup>27</sup> Zie onder meer J. DECUYPER, "Brussels Hoofdstedelijk Gewest brengt haar wetgeving successierechten in overeenstemming met het arrest Eckelkamp", *Nieuwsbrief successierechten 2010*, nr. 9, p. 1-3.

<sup>28</sup> Cf. *Patrimonium 2009*, deel II, nr. 31.

<sup>29</sup> Cf. *Patrimonium 2010*, deel II, nr. 18.



heeft gevestigd. Is de overledene een rijksinwoner, dan wordt de successiebelasting ('het successierecht') berekend op het netto-wereldwijd vermogen van de overledene op het ogenblik van zijn overlijden (d.w.z. over alle goederen die hij nalaat, maar na aftrek van de schulden op datum van zijn overlijden). Is de overledene geen rijksinwoner, dan werd de successiebelasting ('het recht van overgang') traditioneel berekend op het bruto Belgisch onroerend goed, d.w.z., op de onroerende goederen die zich in België bevinden, doch zonder aftrek van de erop rustende schulden.

Voor dit laatste werd België veroordeeld door het Europees Hof van Justitie bij het inmiddels gekende arrest *Eckelkamp*.<sup>30</sup> Daarin besloot het Hof dat de woonplaats van de overledene geen criterium kon zijn om de schulden die rusten op in België gelegen onroerende goederen al dan niet in mindering te mogen brengen. De niet-aftrek in geval van het recht van overgang (voor niet-rijksinwoners) van de op een in België gelegen onroerend goed rustende schuld, terwijl die aftrek wel mogelijk was voor de berekening van het eigenlijke successierecht (voor rijksinwoners), hield volgens het Hof bijgevolg een verboden beperking in van het door het Europese recht gewaarborgde vrij verkeer van kapitaal.<sup>31</sup>

Ingevolge voormelde artikelen 2 t.e.m. 5 van de ordonnantie van 26 augustus 2010 zal voor de berekening van het verschuldigde recht van overgang, in navolging van het Vlaamse en Waalse Gewest, ook in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest<sup>32</sup> voortaan rekening dienen te worden gehouden met de schulden die specifiek zijn aangegaan om de aan de belasting onderworpen onroerende goederen te verwerven of te behouden<sup>33</sup>, althans indien de overledene zijn domicilie of zetel van vermogen binnen een lidstaat van de EER heeft gevestigd<sup>34</sup> (zoals dit tevens het geval is in het Vlaamse Gewest, doch niet in het Waalse Gewest) (nieuwe artt. 1, 15, 18 en 27 Br.W.Succ.).

<sup>30</sup> HvJ 11 september 2008, nr. C-11/07.

<sup>31</sup> Cf. *Patrimonium 2009*, deel II, nr. 31.

<sup>32</sup> Het weze herhaald dat het Brussels Hoofdstedelijke Gewest in geval van het overlijden van een niet-rijksinwoner bevoegd zal zijn om tot heffing van het recht van overgang over te gaan indien zich in het Brussels Hoofdstedelijke Gewest het kantoor der successierechten bevindt in welk gebied het onroerend goed is gelegen (art. 38, 2°, eerste lid Br.W.Succ.). Zijn er meerdere onroerende goederen en zijn die gelegen in het ambtsgebied van verscheidene kantoren, dan is het bevoegd kantoor dit binnen het gebied waarvan zich het deel der goederen bevindt met het hoogste federaal kadastraal inkomen (art. 38, 2°, tweede lid Br.W.Succ.).

<sup>33</sup> Over de vereiste dat de schulden specifiek moeten zijn aangegaan "om het onroerend goed te verwerven of te behouden", zie circ. nr. 14/2010 d.d. 20 oktober 2010, [www.fisconet.fgov.be](http://www.fisconet.fgov.be).

<sup>34</sup> Heeft de overleden niet-rijksinwoner zijn woonplaats buiten de EER, dan is nog steeds geen aftrek mogelijk en blijft de oude regeling van toepassing, d.i. belasting op de bruto-waarde zonder enige aftrek van passief.

2. *Uitsluiting uit het passief van de bij artikel 4 Br.W.Succ. vermelde schulden – voortaan ook voor de rechten van overgang*

8. Middels artikel 6 van voorliggende ordonnantie van 26 augustus 2010 werd, in het licht van de hiervoor besproken nieuwe regeling rond de aftrek met betrekking tot de nalatenschap van een inwoner van de EER die geen rijksinwoner is, van de op de dag van zijn overlijden bestaande schulden waarvan de aangevers het bewijs leveren dat ze specifiek werden aangegaan om de aan de belasting onderworpen onroerende goederen te verwerven of te behouden, tevens artikel 32 Br.W.Succ., met ingang van 3 september 2010, licht gewijzigd.

Artikel 32 Br.W.Succ. bepaalt dat, voor het berekenen van de verschuldigde successiebelasting, de bij artikel 4 voorziene schulden worden uitgesloten uit het (aftrekbaar) passief (de in art. 4 Br.W.Succ. voorziene schulden worden voor de heffing van het successierecht immers als legaten beschouwd).

Omdat artikel 4 Br.W.Succ. evenwel enkel betrekking heeft op het eigenlijke successierecht en niet op het recht van overgang en vermits de aftrek van schulden voortaan ook mogelijk is voor het recht van overgang, werd aan artikel 32 Br.W.Succ. een kleine technisch-taalkundige wijziging doorgevoerd, zodoende dat voortaan zowel in het eigenlijke successierecht als in het recht van overgang dezelfde schulden uitgesloten worden van het aftrekbaar passief, ongeacht het feit dat deze schulden voor de heffing van het successierecht als legaten worden beschouwd.

3. *Vrijstelling ex artikel 54 Br.W.Succ. – voortaan ook voor de rechten van overgang*

9. Ingevolge artikel 7 van de ordonnantie van 26 augustus 2010 werd, eveneens met ingang van 3 september 2010, artikel 54 Br.W.Succ. gewijzigd.

Artikel 54 Br.W.Succ. voorziet in een vrijstelling in de successierechten ten belope van de eerste schijf van 15.000 euro van hetgeen wordt verkregen door een erfgenaam in de rechte lijn of tussen echtgenoten of samenwonenden. Dit abattement wordt vermeerderd in het voordeel van de kinderen van de overledene die jonger zijn dan 21 jaar ten belope van 2.500 euro voor elk vol jaar dat nog moet verlopen voordat zij de leeftijd van 21 jaar bereiken, en in het voordeel van de overlevende echtgenoot of samenwonende met de helft van de bijabattements welke de gemene kinderen samen genieten. Hetgeen wordt verkregen uit de erfenissen door alle andere erfgenamen, legatarissen of begiftigden wordt in de successierechten dan weer vrijgesteld indien dit het zuiver bedrag van 1.250 euro niet overschrijdt.

Voormelde vrijstellingen waren tot voor kort juridisch-technisch enkel van toepassing op de heffing van het eigenlijke recht van successie en derhalve niet op de heffing van het recht van overgang. Bij eerdere ingrepen om op het vlak van de vrijstellingen en verminderingen de verschillen tussen het eigenlijke recht van successie en het recht van overgang weg te werken, had men dit wetsartikel over het hoofd gezien.<sup>35</sup> Deze vergetelheid is thans weggewerkt. Voortaan zullen de besproken vrijstellingen ook van toepassing zijn voor de berekening van het verschuldigde recht van overgang.

4. *Vererving familiebedrijven – Verminderd tarief artikel 60bis Br.W.Succ. – Uitbreiding naar EER*<sup>36</sup>

10. Middels artikel 8 van voorliggende ordonnantie van 26 augustus 2010 is ten slotte, teneinde tegemoet te komen aan een aantal door de Europese Commissie geuite bezwaren, aan artikel 60bis Br.W.Succ., dat onder welomschreven voorwaarden voorziet in een vermindering van successierechten voor wat de vererving van familiale KMO's betreft, gesleuteld. Er werden drie wijzigingen aan artikel 60bis Br.W.Succ. aangebracht. Zoals de overige wijzigingen die door de ordonnantie van 26 augustus 2010 zijn aangebracht, traden ook deze drie wijzigingen in werking op 3 september 2010.

Ten eerste wordt de gunstregeling van artikel 60bis Br.W.Succ. niet langer beperkt tot het eigenlijke successierecht (voor overlijdens van rijksinwoners) (cf. regeling Vlaamse Gewest), maar wordt de regeling voortaan tevens toepasselijk geacht op het recht van overgang (voor overlijdens van niet-rijksinwoners) (cf. regeling Waalse Gewest) (nieuw art. 60bis, § 1 Br.W.Succ.). Deze bepaling zal evenwel slechts van belang zijn in geval van de vererving van eenmanszaken die een Belgisch onroerend goed aanhouden (aandelen van vennootschappen zijn immers roerend en worden in het recht van overgang hoe dan ook niet belast).

Ten tweede wordt, voor wat de vererving van de aandelen van een familiale KMO betreft, de bepaling dat de zetel van werkelijke leiding gevestigd dient te zijn in een lidstaat van de Europese Unie, in die zin aangepast dat voortaan het verminderd tarief (van 3%) kan worden genoten indien de zetel van werkelijke leiding gevestigd is in een lidstaat van de EER (nieuw art. 60bis, § 1, 2° en § 4 Br.W.Succ.).

Ten derde en tot slot worden in de vereiste dat het verminderd tarief (van 3%) slechts kan worden behouden zo de hoofdactiviteit van de onderneming

<sup>35</sup> E. SPRUYT, "Brusselse successierechten: toelichting bij de circulaire inzake de Brusselse ordonnantie van 26 augustus 2010", *Nieuwsbrief Notariaat* 2011, nr. 4-5, p. 16.

<sup>36</sup> Zie tevens C. BUYSE, "Vererving KMO's: activiteit mag om het even waar worden voortgezet", *Fiscoloog* 2010, nr. 1217, p. 4-5.

gedurende minstens vijf jaar na het overlijden wordt voortgezet in België, de woorden “In België” geschrapt. Ingevolge deze wijziging dient de bedrijfsactiviteit derhalve niet langer in België te worden verder gezet (en zelfs niet in de EER).

D. Waals programmadecreet van 22 juli 2010<sup>37</sup>

11. Middels artikel 117 van het Waals programmadecreet van 22 juli 2010 werd, met ingang van 30 augustus 2010, artikel 131*bis*, § 3, 2° W.W.Reg., grondig gewijzigd.

12. Zoals in Vlaanderen en Brussel, kunnen ook in het Waalse Gewest schenkingen van roerende goederen sinds enige tijd (onder bepaalde voorwaarden) plaatsvinden tegen een fiscaalvriendelijk vlak tarief. Dit tarief bedraagt in het Waalse Gewest, afhankelijk van de verwantschapsband tussen de schenker en de begiftigde, 3, 5 of 7% (art. 131*bis*, § 1 W.W.Reg.) (in Vlaanderen en Brussel bedragen de vlakke tarieven 3 of 7%, eveneens afhankelijk van de verwantschapsband tussen schenker en begiftigde).

Om van het verlaagd Waalse vlak tarief voor schenkingen van roerende goederen te genieten, was tot voor kort evenwel vereist dat de schenking plaatsvond in volle eigendom (schenkingen van het vruchtgebruik of van de blote eigendom werden immers belast aan de gewone (progressieve) tarieven,

<sup>37</sup> Voluit: Waals programmadecreet van 22 juli 2010 houdende verschillende maatregelen inzake goed bestuur, bestuurlijke vereenvoudiging, energie, huisvesting, fiscaliteit, werkgelegenheid, luchthavenbeleid, economie, leefmilieu, ruimtelijke ordening, plaatselijke besturen, landbouw en openbare werken, BS 20 augustus 2010. Zie hierover meer T. CARNEWAL, “Waalse decreetgever verruimt toepassingsgebied vlak tarief bij schenking roerende goederen”, *Nieuwsbrief Notariaat 2011*, nr. 2, p. 1-5; H. CASIER, “Schenking in het Waals gewest aan verlaagd tarief: een gevoelige uitbreiding”, *Registratierechten 2010*, nr. 4, p. 26-33; A. CULOT, “Donations à terme suspensif et sous condition suspensive – Nouvelles dispositions en Région wallonne”, *Rec.gén.enr.not. 2010*, nr. 8, p. 332-334; C. DEVOET, “Taux réduit pour les donations indirectes du bénéfice du contrat d’assurance-vie en Région wallonne. Faut-il succomber à la tentation?”, *Act.fisc. 2010*, nr. 38, p. 3-8; A. MAYEUR, “Droit d’enregistrement wallon – Tarif linéaire pour les donations mobilières – Nouvelle mouture de l’article 131*bis* – Extension du tarif de 3, 5 ou 7% aux donations à terme ou conditionnelles”, *Droits d’enregistrement 2010*, nr. 3, p. 6-12; A. MAYEUR, “Région wallonne – Nouveau régime du droit d’enregistrement pour les donations mobilières affectées d’un terme suspensif ou d’une condition suspensive – Conséquences pour l’application du droit de succession”, *Droits de succession 2011*, nr. 1, p. 1-8; A. MAYEUR, “Neutralisation de l’impôt successoral belge par le droit de donation”, *Droits de succession 2011*, nr. 2-3-4, p. 12-15; M. PETIT, “Le tarif réduit des droits de donation mobilière régionaux – Décret-programme wallon du 22 juillet 2010: une vraie simplification?”, *Rec.gén.enr.not. 2011*, nr. 3, 93-118; S. VANMAELE en T. CARNEWAL, “Schenking van roerende goederen onder opschortende voorwaarde van vooroverlijden van de schenker: de artikelen 4, 3° Vl. en Br.W.Succ. en 131*bis* Wal.W.Reg. gewikt en gewogen”, *NFM 2011*, nr. 5, p. 125-129. Zie tevens Circ. nr. 16/2010 d.d. 8 december 2010, [www.fisconet.fgov.be](http://www.fisconet.fgov.be); S. VANMAELE en T. CARNEWAL, “Commentaar bij de circulaire van 8 december 2010 houdende roerende schenkingen gedaan onder opschortende termijn of opschortende voorwaarde in het Waalse Gewest”, *Registratierechten 2011*, nr. 1, p. 5-16.

m.u.v. evenwel van de in artikel 131*bis*, §2 W.W.Reg. bedoelde financiële instrumenten) en dat de schenking niet plaatsvond onder een opschortende voorwaarde (m.u.v. van de opschortende voorwaarde in de zin van art. 17 W.Reg.) of onder een opschortende termijn (behoudens indien de voorwaarde verwezenlijkt of de termijn vervallen was op het ogenblik waarop de schenking ter registratie aangeboden wordt). Indien de schenking derhalve werd gedaan onder een opschortende voorwaarde of een opschortende termijn, behoudens in geval van één van de uitzonderingen zoals hiervoor vermeld, werd de schenking principieel onderworpen aan de gewone, progressieve tarieven in de schenkingsrechten. Opdat het vlak tarief zou kunnen worden genoten, diende de begiftigde bijgevolg (in principe) onmiddellijk en onvoorwaardelijk over de geschonken roerende goederen te kunnen beschikken.

13. Ingevolge het Waals programmadecreet van 22 juli 2010 werd het toepassingsgebied van het vlak tarief van 3, 5 of 7% gevoelig uitgebreid. Een aantal schenkingen konden immers niet van het vlak tarief in de schenkingsrechten genieten, hoewel zij niet indruisten tegen de aanvankelijke *ratio legis* van de decreetgever bij de invoering van deze vlakke tarieven.

De aangebrachte wijzigingen kunnen in hoofdzaak als volgt worden samengevat:

- *schenkingen van roerende goederen onder opschortende termijn* worden niet langer belast aan de progressieve tarieven in de schenkingsrechten, maar kunnen voortaan plaatsvinden aan het vlak tarief van 3, 5 of 7%. Om van het vlak tarief te kunnen genieten, is wel nog steeds vereist dat de schenking gebeurt in volle eigendom. Ook na voormelde wijziging kan een schenking van roerende goederen derhalve niet worden beperkt tot het vruchtgebruik of de blote eigendom (m.u.v. van de hiervoor bedoelde financiële instrumenten, *cf. supra*).
- *schenkingen van roerende goederen onder opschortende voorwaarde* worden voortaan in beginsel eveneens onderworpen aan het vlak tarief in de schenkingsrechten, zij het dat ook in voorkomend geval de schenking dient plaats te vinden in volle eigendom en niet mag worden beperkt tot louter het vruchtgebruik of de blote eigendom (m.u.v. opnieuw van de hiervoor bedoelde financiële instrumenten, *cf. supra*) en op voorwaarde dat de voorwaarde (andere dan die bedoeld in art. 17 W.W.Reg.) *niet wordt vervuld ingevolge het overlijden van de schenker*. In voorkomend geval zal de schenking opnieuw aan de gewone, progressieve tarieven worden belast. Vermits een voorwaarde een toekomstige en onzekere gebeurtenis betreft, mag worden aangenomen dat met deze laatste voorwaarde het *vooroverlijden* van de schenker wordt bedoeld en niet louter het *overlijden* (dat een toekomstige maar zekere gebeurtenis betreft en dus geen opschortende

voorwaarde maar een opschortende termijn).<sup>38</sup> Dit heeft onder meer tot gevolg dat ook schenkingen *de residuo* in het Waalse Gewest voortaan van het vlak tarief in de schenkingsrechten kunnen genieten (vermits de fideï-commissaire schenking geen beschikking inhoudt onder de opschortende voorwaarde van het vooroverlijden van de schenker, maar onder de opschortende voorwaarde van het (in principe) vooroverlijden van de eerste begiftigde).

- Op het nieuwe principe dat schenkingen van roerende goederen onder de opschortende voorwaarde van het (voor)overlijden van de schenker (andere dan deze bedoeld in art. 17 W.W.Reg.) voortaan worden belast aan de progressieve schenkingstarieven, heeft de Waalse decreetgever vier uitzonderingen voorzien, die alsnog van het vlak tarief in de schenkingsrechten kunnen genieten, te weten:

- (a) *Indien de opschortende voorwaarde (van vooroverlijden van de schenker) is vervuld op het ogenblik dat de schenking ter registratie wordt aangeboden.*

Het toepassingsgebied van deze uitzondering lijkt zich evenwel te beperken tot de situatie waarbij de schenker nog in leven was de dag van het verlijden van de (Belgisch notariële) schenkingsakte maar reeds overleden is op het ogenblik dat de akte ter registratie wordt aangeboden.<sup>39</sup>

- (b) *In geval van een schenking van de begunstiging van de prestatie van een levensverzekeringsovereenkomst, door de aanwijzing van de begiftigde als begunstigde van die levensverzekeringsovereenkomst in geval van vooroverlijden van de verzekerde van die overeenkomst (cf. artt. 106 en 111 wet landverzekeringsovereenkomst).*

Omdat begunstiging onder kosteloze titel die voortvloeit uit een levensverzekeringsovereenkomst waarbij de verzekeringnemer tevens verzekerde is maar niet de begunstigde (configuratie 'AAB') in begin-

<sup>38</sup> Cf. art. 4, 3° Vl./Br.W.Succ., dat schenkingen van roerende goederen die de overledene heeft gedaan onder de opschortende voorwaarde die vervuld wordt ingevolge het overlijden (lees: vooroverlijden) van de schenker, fictief gelijkstelt met een legaat en derhalve belast (aan de progressieve tarieven) in de successierechten.

<sup>39</sup> Zie onder meer T. CARNEWAL, "Waalse decreetgever verruimt toepassingsgebied vlak tarief bij schenking roerende goederen", *Nieuwsbrief Notariaat* 2011, nr. 2, p. 3 en S. VANMAELE en T. CARNEWAL, "Commentaar bij de circulaire van 8 december 2010 houdende roerende schenkingen gedaan onder opschortende termijn of opschortende voorwaarde in het Waalse Gewest", *Registratierechten* 2011, nr. 1, p. 7-8.

sel worden aangemerkt als schenkingen onder opschortende voorwaarde van het vóóroverlijden van de verzekeringnemer (behoudens andersluidende bepalingen verkrijgt de begunstigde de uitkering immers pas indien de verzekeringnemer, tevens verzekerde, komt te vóóroverlijden, *cf.* art. 111 wet landverzekeringsovereenkomst), konden dergelijke begunstiging in het Waalse Gewest niet worden geregistreerd met toepassing van het vlak tarief in de schenkingsrechten, maar werden ze integendeel bij registratie aan de progressieve schenkingstarieven onderworpen. Ingevolge voormelde wijziging zal de begunstiging onder kosteloze titel via levensverzekering voortaan wel tegen betaling van het vlak tarief in de schenkingsrechten kunnen worden geregistreerd (teneinde zo de toepassing van art. 8 W.Succ. en dus de progressieve successierechten te vermijden, *cf.* art. 8, laatste lid, 1° W.Succ.). In voorkomend geval wordt het recht geheven op het kapitaal zoals het op de dag van de schenking bestaat en dat krachtens de overeenkomst in geval van vooroverlijden van de verzekerde aan de begunstigde moet worden gestort. In afwijking van artikel 16 W.W.Reg. is het recht verschuldigd vanaf de notariële akte die de schenking bevat of zodra de schenking ter registratie wordt aangeboden.<sup>40</sup> Bij een latere aangroei van het kapitaal wordt het verschil tussen het kapitaal dat in geval van vooroverlijden van de verzekerde aan de begunstigde werkelijk wordt betaald en het kapitaal waarop het schenkingsrecht is betaald, geacht niet aan het schenkingsrecht te zijn onderworpen en op grond van artikel 8 W.Succ. alsnog aan het successierecht onderworpen. Teneinde ook de aangroei vrij te stellen van het successierecht, zal de schenking derhalve opnieuw, voor wat dat deel van de schenking betreft, ter registratie dienen te worden aangeboden.

- (c) *In geval van een rechtstreekse schenking van een recht van vruchtgebruik of van elk ander tijdelijk recht of lijfrenterecht, onder de voorwaarde van het vooroverlijden van de schenker.*

Deze uitzondering geldt slechts voor de rechtstreekse schenkingen van de financiële instrumenten als bedoeld in artikel 131*bis*, §2 W.W.Reg. Het schenken van andere roerende goederen anders dan in volle eigendom wordt in het Waalse Gewest progressief belast (*cf. supra*). Met deze uitzondering wenste de decreetgever de situatie

<sup>40</sup> In het geval van het vooroverlijden van de begiftigde vóór de schenker zullen de schenkingsrechten derhalve definitief zijn geëind en zal een teruggave van deze rechten in principe slechts mogelijk zijn in het in artikel 209, eerste lid, 3° *quater* W.W.Reg. bedoelde geval.

waarbij financiële instrumenten met voorbehoud van vruchtgebruik worden geschonken en waarbij de schenker het opvolgend vruchtgebruik bij zijn overlijden wenst te laten toekomen aan een welbepaalde derde, aan de progressieve tarieven te onttrekken. Voorheen kon de schenking van de blote eigendom wel tegen betaling van het vlak tarief, maar niet de schenking van het opvolgend vruchtgebruik, die als een schenking onder opschortende voorwaarde van het vooroverlijden van de schenker werd beschouwd en dus werd belast tegen progressief tarief. Thans zal ook de schenking van het opvolgend vruchtgebruik aan het vlak tarief van 3, 5 of 7% kunnen worden geregistreerd.

- (d) *Indien de schenking de aanwas of de terugvalling van een recht van vruchtgebruik of van elk ander tijdelijk recht of lijfrenterecht betreft.*

Ook deze uitzondering geldt, om dezelfde reden als hiervoor aangehaald, slechts voor de in artikel 131bis, §2 W.W.Reg. bedoelde financiële instrumenten. In tegenstelling tot de derde uitzondering, die de *rechtstreekse schenking* van een recht van vruchtgebruik (of ander tijdelijk of levenslang recht) betreft, viseert deze uitzondering de *onrechtstreekse schenking* van een recht van vruchtgebruik (of ander tijdelijk of levenslang recht). Concreet wordt met deze vierde uitzondering de situatie beoogd waarbij financiële instrumenten worden geschonken of verkocht met voorbehoud van een recht van vruchtgebruik of een ander tijdelijk of levenslang recht en waarbij de schenker of verkoper in de (hoofd)schenkings- of verkoopsovereenkomst bedingt dat, bij zijn overlijden, zijn vruchtgebruik of ander tijdelijk of levenslang recht dient aan te wassen of terug te vallen aan een welomschreven derde, die de aanwas of de terugval aanvaardt. Ook een dergelijke aanwas of terugval zal voortaan derhalve niet langer progressief worden belast in de schenkingsrechten.